

## NOTE A MARGINE DELL'ORDINANZA DELLA CASSAZIONE, SEZ. V, 31 LUGLIO 2023, N. 23137 IN TEMA DI TASSA RIFIUTI \*

di Francesco ABBATE \*\*

### ABSTRACT

*La Corte di Cassazione, con l'ordinanza in commento, ha ripercorso il quadro normativo della disciplina sulla tassa rifiuti. Nel caso de quo la Suprema Corte si è espressa circa i presupposti e le modalità di esenzione della TARI in merito alle superfici riconducibili a magazzini destinati alla produzione di materie prime e/o merci atte a produrre rifiuti che rientrano nella categoria dei rifiuti speciali non assimilabili agli urbani, per i quali il contribuente provvede autonomamente allo smaltimento. La Cassazione si è espressa favorevolmente in merito alla possibilità di esenzione sulla parte variabile della tassa ritenendo, tuttavia, obbligatorio il pagamento della quota fissa essendo essa destinata a finanziare i costi di investimento del servizio ai quali devono partecipare tutti i possessori di locali all'interno del Comune.*

### SOMMARIO

1. Premessa.....	1
2. L'evoluzione normativa della tassazione sui rifiuti.....	2
3. Il presupposto per l'esenzione TARI.....	4
4. Struttura della TARI.....	5
5. Cenni conclusivi.....	6

### 1. PREMESSA

Con l'ordinanza in commento la Suprema Corte è tornata ad occuparsi dell'esenzione dalla Tari per le aree adibite a deposito, funzionalmente ed esclusivamente legate alle superfici di lavorazione ove si formano

prevalentemente rifiuti speciali, ai sensi dell'art. 1, commi 641, 642 e 649, della legge n. 147 del 27 dicembre 2013.

La vicenda trae origine a seguito della richiesta di Tari (per l'anno d'imposta 2015), per euro 4.600,12, da parte della concessionaria del servizio di gestione e raccolta rifiuti, nei confronti di una società esercente attività logistica integrata per conto terzi.

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna rigettava l'appello proposto dalla concessionaria avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bologna, adducendo che fosse «emerso con sufficiente chiarezza che l'appellata ha dimostrato che le superfici oggetto della richiesta di pagamento erano in realtà destinate alla produzione di rifiuti costituiti da imballaggi (anche prodotti da terzi) che venivano poi smaltiti a cure e spese della stessa». Con tale motivazione la CTR affermava l'illegittimità della pretesta tributaria da parte dell'ente concessionario.

La stessa concessionaria, quindi, proponeva ricorso per Cassazione ritenendo che, nonostante le superfici oggetto della pretesta di pagamento fossero destinate alla produzione di rifiuti costituiti da imballaggi smaltiti a spese a carico della società, la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale fosse, sul piano giuridico, viziata su vari punti e quindi illegittima.

Preliminarmente, la ricorrente affermava che la pronuncia della CTR, secondo la quale lo smaltimento di imballaggi costituisce di per sé circostanza idonea ad escludere l'esenzione del tributo, fosse in antitesi ad un consolidato orientamento della Cassazione secondo il quale sono esenti dal pagamento del tributo

\* Nota all'ordinanza di Cassazione, sez. V, 31 luglio 2023 nr. 23137.

\*\* Dottore in Economia Aziendale.

solamente le aree in cui si producono imballaggi terziari non assimilabili (sul punto, sempre secondo la ricorrente, nella sentenza impugnata non erano presenti chiarimenti). La ricorrente rilevava la mancanza di prove sulla tipologia di rifiuti prodotti e dunque la mancanza dei requisiti per legittimare l'esenzione dalla Tari.

In secondo luogo, la stessa ricorrente affermava che anche qualora la società avesse prodotto solamente imballaggi terziari in quel determinato periodo d'imposta, comunque non poteva essere riconosciuta l'esenzione dal pagamento del tributo. Questo sia perché il contribuente non aveva fornito la prova che i rifiuti si fossero formati sulla predetta area in via continuata e prevalente (ex art. 1, comma 649 della Legge n. 147 del 27 dicembre 2013) e sia perché l'esenzione si sarebbe limitata solamente alla quota variabile della Tari e non alla quota fissa del tributo, la quale è sempre dovuta essendo essa destinata a finanziare i costi di investimento del servizio ai quali devono partecipare tutti i possessori di locali all'interno del Comune.

La Suprema Corte accoglieva il ricorso della concessionaria, cassando la sentenza impugnata e rinviando il giudizio alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna.

## **2. L'EVOLUZIONE NORMATIVA DELLA TASSAZIONE SUI RIFIUTI**

Per comprendere al meglio la normativa vigente in merito alla tassazione sui rifiuti è necessario ripercorrere e analizzare i vari tributi che si sono susseguiti nell'ordinamento fiscale italiano. Detta analisi è complessa per due principali ragioni. Innanzitutto, la normativa fiscale, caratterizzata da un elevato grado di tecnicismo, è inevitabilmente influenzata dalla normativa ambientale, che a sua volta è ampiamente plasmata dalla

legislazione europea. Sul punto si ricorda che la Direttiva 2018/851/UE<sup>1</sup>, emanata il 20 maggio 2018, ha introdotto modifiche alla direttiva madre sui rifiuti 2008/98/CE al fine di integrare i principi dell'economia circolare. Questa direttiva mira a migliorare e trasformare la gestione dei rifiuti nell'Unione Europea in una gestione sostenibile dei materiali, avendo come obiettivo principale lo sviluppo delle attività di valorizzazione, recupero e riciclo dei rifiuti.

In secondo luogo, la normativa fiscale sui rifiuti ha subito numerosi cambiamenti nel corso del tempo, generando dibattiti sulla natura giuridica dei tributi destinati a finanziare il servizio pubblico di gestione dei rifiuti.

Partendo dall'introduzione della TARSU (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani) attraverso il d.lgs. 507/1993, si è assistito ad una serie di riforme considerate rivoluzionarie, ma che alla fine hanno conservato gli elementi fondamentali del modello impositivo nel tempo.

Il presupposto impositivo della TARSU, che continua ad essere in larga parte valido ancora oggi, consisteva nella detenzione o occupazione di un locale o di un'area scoperta, indipendentemente dall'uso a cui fosse destinata. Il costo del servizio di gestione dei rifiuti era quindi suddiviso tra i proprietari o gli occupanti di qualsiasi tipo di immobile situato nell'area amministrata dall'ente locale. Si presumeva che le modalità di utilizzo degli immobili fossero correlate all'intensità stimata dell'utilizzo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

In seguito, con il cosiddetto decreto Ronchi (Decreto Legislativo n. 22/1997), è stata introdotta l'imposta denominata Tariffa di igiene ambientale (TIA1) ai sensi dell'art. 49<sup>2</sup>. Teoricamente, questa nuova tariffa avrebbe dovuto abrogare la TARSU. Tuttavia, nella pratica, il termine di adeguamento alla TIA1 è stato più volte prorogato, consentendo ai

<sup>1</sup> Sul punto, TROPEA A., *L'armonizzazione europea della tassa rifiuti. L'applicazione del principio pay as you throw*, in *Dir. e Prat. Tribut. Intern.*, 3/2019, 703.

<sup>2</sup> Sul punto, URICCHIO A. F., *La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa nel decreto «Ronchi»*, in *Boll. Trib.*, 1997, 3, 204.

Comuni di continuare ad applicare la TARSU anziché la nuova tariffa. La principale differenza rispetto al modello impositivo precedente è che la TIA1 è composta da due componenti: una parte fissa, che copre le spese generali del servizio, e una parte variabile, calcolata in base a diversi fattori tra cui: i rifiuti conferiti, il servizio fornito e i costi di gestione<sup>3</sup> (seguendo il principio del "*chi inquina paga*"<sup>4</sup>).

Il d.lgs. 156/2006 (Testo Unico sull'Ambiente) ha introdotto la Tariffa Integrata Ambientale, nota come TIA2, in sostituzione della precedente tariffa, come previsto dall'art. 238. È da notare che il regolamento attuativo della TIA2 non è mai stato emanato.

Questo cambiamento normativo ha generato diverse difficoltà interpretative riguardo alla natura delle prestazioni patrimoniali coinvolte. Un contrasto è emerso tra la giurisprudenza costituzionale e quella ordinaria, coinvolgendo le corti di merito, non solo per determinare la giurisdizione competente nelle relative controversie, ma anche per quanto riguarda l'applicabilità dell'IVA alla prestazione non tributaria. Si ricorda, a tal proposito, che la Corte Costituzionale<sup>5</sup> ha stabilito la natura tributaria

della TIA1, mentre le Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>6</sup> hanno dichiarato la natura di corrispettivo privatistico della TIA2, soggetta all'IVA<sup>7</sup>. Quest'ultima è stata considerata non tributaria poiché collegata alla produzione di rifiuti e alla fruizione effettiva del servizio, con l'entità del pagamento correlata alla quantità e alla qualità dei rifiuti prodotti<sup>8</sup>.

Il fattore distintivo tra le due tipologie risiede nel "fatto generatore dell'obbligo di pagamento", individuato nella TIA2 nella produzione di rifiuti, e quindi commisurato alla fruizione effettiva del servizio, in contrasto con la TIA1. Tuttavia, le conclusioni della Corte di Cassazione non sono unanimemente accettate in dottrina. Alcuni osservano che la TIA2, in continuità<sup>9</sup> con la tariffa precedente, identifica il fatto generatore della prestazione patrimoniale nella titolarità di diritti immobiliari e nella potenziale produzione di rifiuti, presentando caratteristiche tipiche di un tributo anziché di una prestazione non tributaria.

Nel contesto normativo attuale, nel caso i Comuni scelgano di finanziarie i costi relativi alla gestione dello smaltimento dei rifiuti attraverso l'imposizione di un tributo, la disciplina su ciò è regolata dai commi 641-668

3 Così ALFANO R., in *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, 312.

4 Il principio «chi inquina paga» non osta a che gli Stati membri adattino, in funzione di categorie di utenti determinati secondo la loro rispettiva capacità a produrre rifiuti urbani, il contributo di ciascuna di dette categorie al costo complessivo necessario al finanziamento del sistema di gestione e di smaltimento dei rifiuti urbani. Una differenziazione tributaria fra categorie di utenti del servizio di raccolta e di smaltimento di rifiuti urbani (nel caso affrontato: fra le aziende alberghiere e i privati) in funzione di criteri obiettivi aventi un rapporto diretto col costo di detto servizio, quali la loro capacità produttiva di rifiuti o la natura dei rifiuti prodotti, può risultare adeguata a raggiungere l'obiettivo di finanziamento di detto servizio.

5 Cfr. Sentenza Corte Cost. n. 238 del 24 luglio 2009.

6 Cfr. Cass. n. 8631 del 2020 e Cass. n. 8632 del 2020.

7 Le sentenze in oggetto si riferiscono all'ordinanza di rimessione, Cass. n. 23949 del 2019: quest'ultima richiama la Cass. n. 16332 del 2018 che aveva sostenuto la natura di corrispettivo privatistico della TIA 2 e la legittimità dell'assoggettamento all'IVA. L'ordinanza 16332 è annotata da GIOLO A. *TIA 1 e TIA 2: gemelli diversi sotto il profilo dell'iva*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 6, 2593. Sulla natura

tributaria della TIA 2: cfr. Cass. n. 12744 del 2018; Cass. n. 12745 del 2018; Cass. n. 4876 del 2019; Cass. n. 14753 del 2019; e Cass. n. 15529 del 2019; Cass. n. 20972 del 2019. Sul punto: FICHERA F., *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 72 ss.

8 La sentenza richiama, altresì, la qualificazione della TIA 2 effettuata dall'art. 14, comma 33, del D.L. n. 78/2010, norma di interpretazione autentica, in base alla quale le disposizioni in materia di TIA 2 si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria. Secondo la Cassazione, tale operazione legislativa non è da considerarsi meramente nominalistica, saldandosi, invece, con la disciplina originaria della medesima tariffa, in coerenza con il principio, di matrice europea, del 'chi inquina paga' e con la definizione in termini di corrispettivo del prelievo stesso.

9 Sul concetto di "continuità" cfr. GUIDARA A., *Dalla tarsu alla tarip: tra diritto tributario e suggestioni privatistiche*, in *Riv. Giur. AmbienteDiritto.it*, Fascicolo n.1/2022, 9.

dell'articolo 1 della Legge n. 147 del 2013, che istituisce la cosiddetta TARI. Dopo una breve parentesi rappresentata dalla TARES, che non è mai entrata in vigore, tutti i tributi preesistenti sui rifiuti sono stati definitivamente sostituiti dalla TARI.

Il presupposto impositivo della TARI rimane il possesso o la detenzione di locali o aree scoperte, adibiti a qualsiasi uso, ma suscettibili di produrre rifiuti urbani. Tale presupposto contiene una doppia presunzione: la capacità dei locali e delle aree scoperte di generare rifiuti e la possibilità che tali rifiuti possano essere conferiti al servizio comunale. L'esenzione dalla tassa è possibile solo se il contribuente dimostra che la superficie in questione è obiettivamente inutilizzabile e quindi non in grado di produrre rifiuti.

Il presupposto impositivo ha mantenuto quindi una certa stabilità nel tempo ed è legato alla relazione tra soggetto e immobile. Il soggetto passivo è identificato, invece, nel possessore o detentore degli immobili soggetti al presupposto.

Il gettito derivante dalla TARI è destinato a coprire integralmente i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, seguendo il principio del "full cost recovery"<sup>10</sup>.

### 3. IL PRESUPPOSTO PER L'ESENZIONE TARI

Nella presente Ordinanza la Cassazione, riprendendo gli orientamenti consolidate nelle seguenti precedenti pronunce<sup>11</sup>, ha in definitiva chiarito che in tema di esenzione Tari è compito del contribuente dimostrare l'esistenza delle medesime condizioni, rimanendo pur sempre valido il principio secondo il quale in misura

generale l'onere della prova grava sull'Amministrazione Finanziaria. Da ciò consegue che le riduzioni delle superfici oggetto del tributo e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica, ma saranno applicate su impulso del contribuente tramite una dichiarazione originaria o di variazione.

Sullo stesso tema, la Corte ha stabilito l'art.1, comma 649, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, riflette una "*sostanziale continuità regolativa*" rispetto alla normativa della TARSU. Questa interpretazione è stata confermata esplicitamente dalla sentenza della Cassazione del 7 luglio 2022, n. 21490, così come precedentemente affermato in altre due sentenze che hanno esteso l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità in materia di TARSU anche alla TARI, con particolare riguardo all'articolo 62, comma 3, del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507. Una analoga interpretazione è stata data anche dalla recente sentenza della Suprema Corte dell'8 febbraio 2023, n. 3818, che ha sottolineato come "*questa Corte ha più volte già ritenuto che alla TARI sono estensibili gli orientamenti di legittimità formati per i tributi omologhi che l'hanno preceduta, quali la TARSU e la TIA*"<sup>12</sup>.

In merito alla questione, la Suprema Corte ha ribadito il principio secondo cui l'esclusione dal tributo si applica solo sulla parte della superficie in cui, in base alla normativa TARSU, si producono esclusivamente rifiuti speciali, e ora, ai sensi della normativa TARI, alla parte in cui si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali, come stabilito dall'articolo 1, comma 649, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147.

<sup>10</sup> Tale principio è previsto dall'art. 15 del D.Lgs. n. 36 del 2003, secondo cui "il prezzo corrispettivo per lo smaltimento in discarica deve coprire i costi di realizzazione e di esercizio dell'impianto, i costi sostenuti per la prestazione della garanzia finanziaria ed i costi stimati di chiusura, nonché i costi di gestione successiva alla chiusura per un periodo pari a quello indicato all'art. 10 comma 1, lettera i)". L'applicazione di questo principio è stata estesa dall'art. 238 del D.Lgs. n. 152/06 a tutti gli impianti di recupero e smaltimento dei rifiuti urbani. Cfr.

AULENTA M., *Ambiente: piccoli tributi crescono*, in Riv. di Dir. finan. e Scien. delle Finan., Milano, n°1/2020, 99.

<sup>11</sup> Cfr. Cass. n. 5580 del 2023, Cass. n. 5579 del 2023, Cass. n. 5578 del 2023, Cass. n. 4902 del 2023, Cass. n. 10899 del 2022, Cass. n. 10829 del 2022, Cass. n. 21490 del 2022, Cass. n. 2373 del 2022, Cass. n. 8088 del 2020, Cass. n. 8089 del 2020, Cass. n. 8753 del 2023, Cass. n. 8754 del 2023 e Cass. n. 9032 del 2023.

<sup>12</sup> Cfr. Cass. n. 22130 del 2017, Cass. n. 1963 del 2018 e Cass. n. 12979 del 2019.

Inoltre, per quanto riguarda i produttori di rifiuti speciali non assimilabili agli urbani, non si tiene conto della parte dell'area dei magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegata all'esercizio dell'attività produttiva, occupata da materie prime e/o merci classificate come rifiuti speciali non assimilabili, la cui lavorazione genera comunque rifiuti speciali non assimilabili. Resta fermo l'assoggettamento ai tributi dei magazzini destinati allo stoccaggio di semilavorati e/o prodotti finiti connessi a lavorazioni produttive di rifiuti assimilati, dei magazzini di attività commerciali, dei magazzini relativi alla logistica, e dei magazzini di deposito di merci e/o mezzi di terzi).

Ulteriore chiarimento della Cassazione sul tema è in merito alle superfici classificabili come "magazzini". La stessa Corte di Cassazione ha ribadito che nel computo dell'area tassabile riconducibile a magazzini deve essere esclusa (e quindi beneficiare dell'esenzione) quella parte di superficie sulla quale vengono svolte attività "funzionalmente o strettamente collegate all'esercizio dell'attività produttiva" dalla quale derivano materie prime o merci rientranti nella categoria dei rifiuti speciali "non assimilabili" agli urbani.

Nell'ordinanza in commento si è evidenziato, infine, che la riduzione della superficie tassabile, per la natura dei rifiuti speciali su di essa prodotti, si applica anche per i rifiuti costituiti dai cd. "imballaggi terziari", i quali non sono assimilati e né assimilabili ex lege ai rifiuti urbani. A questi si applica la disciplina presente all'art. 62, comma 3 del d.lgs. n. 15 novembre 1993, n. 507 (il quale decreto contiene la normativa della vecchia TARSU), secondo la quale il tributo è parametrato alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione della sola parte in cui si producono i rifiuti speciali.

Pare pacifico ritenere, dunque, che la *ratio* dell'esenzione (sia nella normativa TARI che

nella vecchia normativa TARSU) risieda nel decadimento del nesso di "causalità" tra la pretesa erariale e il servizio di cui beneficia il contribuente, poiché, nel caso dei rifiuti speciali non assimilabili, spetta direttamente al soggetto produttore a provvedere alla raccolta e allo smaltimento degli stessi attraverso l'ausilio di società specializzate con il relativo costo a carico dello stesso.

#### 4. STRUTTURA DELLA TARI

Una delle contestazioni principali sollevata dai giudici di legittimità verso la pronuncia della Commissione Regionale riguarda il «...*non essersi avveduta che, in ogni caso, tanto l'area non assoggettabile a tassazione (la sola parte in cui si sono formati, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili o non assimilati), che la restante parte erano comunque sottoposte al pagamento della quota fissa della tassa*».

Su ciò la Suprema Corte ha ricordato che la Tari (così come da prescrizione normativa ex legge 27 dicembre 2013, n. 147) è così composta: una parte variabile, soggetta ad esenzione qualora il contribuente dimostri di produrre esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili o non assimilati e smaltiti autonomamente; una parte fissa, non soggetta ad esenzione e legittimamente pretesa sul mero presupposto del possesso o detenzione di una superficie nel territorio del Comunale, atta alla produzione di rifiuti. Questa parte fissa della tassa è sempre dovuta in ragione del fine intrinseco di coprire i costi essenziali e di investimento del servizio ad utilità dell'intera collettività<sup>13</sup>.

Partendo da ciò la Suprema Corte ha ritenuto che qualora il contribuente, in presenza di locali destinati alla produzione di rifiuti speciali non assimilabili, sui quali lo stesso debba farsi carico dello smaltimento degli stessi

<sup>13</sup> In tal senso Cass. n. 8205 del 2022, Cass. n. 8222 del 2022, Cass. n. 7187 del 2021, Cass. n. 14038 del 2019 e Cass. n. 5360 del 2020.

rifiuti, è esonerato dal pagamento della parte variabile della Tari. Esenzione, però, non prevista per la parte fissa perché, come si è già detto, non è in alcun modo collegata al *quantum* dei rifiuti gestiti dal servizio pubblico ed al costo di tale servizio.

Su tale orientamento della Cassazione sono presenti in dottrina delle critiche sulle differenze tra la disciplina Tari e TIA1. In particolare, secondo tale dottrina, l'art. 49 del d.lgs 22 del 1997 (istitutivo della "*tariffa d'igiene ambientale*") avvalorava la distinzione tra l'esenzione sulla parte fissa e sulla parte variabile, a differenza della normativa sulla Tari che afferma, invece, che nella determinazione della superficie assoggettabile alla Tassa non si tiene conto di quelle ove si formano rifiuti speciali senza fare cenno alla distinzione tra parte fissa e parte variabile.

Tale interpretazione pare essere stata assorbita anche dalla Risoluzione n. 2/DF del 9 dicembre 2014, nella quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze esprimeva parere favorevole all'esenzione totale dei capannoni e dei depositi connessi alle aree di lavorazione. Il sopracitato documento di prassi, di veduta opposta rispetto all'orientamento della Cassazione, pare perdere forza in relazione all'art. 1, co. 649, secondo periodo della legge 27 dicembre 2013, n. 147 dove si afferma che «*Il Comune disciplina con proprio regolamento le riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver riavviato al riciclo...*». In tale inciso normativo il riferimento alla sola quota variabile rafforza la tesi della Suprema Corte sull'assenza dell'esenzione della quota fissa, essendo questa slegata dalla qualità e quantità di rifiuti prodotti.

## 5. CENNI CONCLUSIVI

La presente ordinanza in commento ha chiarito ancora una volta la struttura della tassa

rifiuti, i presupposti e le modalità di esenzione dalla stessa. Tuttavia, sono ancora presenti sviluppi e novità sulla materia.

Una delle novità recenti più rilevanti in tema di esenzione Tari riguarda proprio l'eliminazione del potere di "*assimilazione*" dei rifiuti da parte dei comuni.

Volendo stilare sinteticamente una cronistoria in merito si ricorda innanzitutto che l'art. 183 del Testo Unico dell'ambiente (introdotto dal Decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152) definisce il "*rifiuto*" come «*qualsiasi sostanza od oggetto di cui il detentore si disfi o abbia l'intenzione o abbia l'obbligo di disfarsi*».

L'art. 184, inoltre, distingue i rifiuti a seconda della loro origine, in urbani o speciali e a seconda della loro pericolosità, in pericolosi e non pericolosi. Prima della modifica del presente articolo (avvenuta con il d.lgs. n. 116/2020) i comuni avevano il potere di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi; ciò era particolarmente rilevante in quanto, alla luce dei criteri di esenzione esposti nei precedenti paragrafi, le superfici che producono in via continuativa e prevaletti rifiuti non assimilati sono escluse dalla Tassa.

Con l'introduzione del d.lgs. n. 116 del 2020<sup>14</sup> è stata eliminata la nozione di rifiuti speciali assimilati agli urbani e conseguentemente revocato il potere ai comuni di assimilazione dei rifiuti. Lo stesso decreto ha introdotto nell'art. 183, comma 1, lett. B-ter), punto 2 del Testo Unico dell'ambiente la definizione di "*rifiuti urbani*" secondo cui sono tali «*i rifiuti indifferenziati e da raccolta differenziata provenienti da altre fonti che sono simili per natura e composizione ai rifiuti domestici indicati nell'allegato L-quater prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies*», applicando così un'assimilazione *ex lege* con l'intento di garantire una maggiore omogeneità sull'applicazione della Tari.

<sup>14</sup> Il d.lgs. 116/2020 ha modificato in modo sostanziale la parte IV del Testo Unico Ambientale ridisegnando le regole

sui rifiuti in attuazione delle direttive Ue meglio note come "Pacchetto Economia Circolare".

Ulteriore novità è data dalle recenti linee guida interpretative pubblicate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, le quali hanno offerto agli enti locali un quadro chiaro e aggiornato per l'applicazione dei fabbisogni standard alla TARI nell'anno 2023.

Questo supporto mira a facilitare la pianificazione finanziaria e la definizione delle tariffe, promuovendo una gestione più efficiente e trasparente del servizio.

La legislazione vigente, in particolare il comma 653 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, ha introdotto l'obbligo per i comuni di considerare i fabbisogni standard nella determinazione dei costi del servizio rifiuti. Questo aspetto è strettamente legato alla copertura finanziaria del servizio tramite la Tari, la cui struttura può essere adattata in base ai fabbisogni standard identificati.

L'intervento dell'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA<sup>15</sup>) ha ulteriormente consolidato questo approccio, definendo criteri chiari e trasparenti per il calcolo e il riconoscimento dei costi efficienti di gestione e investimento attraverso il Metodo Tariffario per il servizio integrato di gestione dei Rifiuti (MTR-2) valido per il triennio 2022 - 2025. Questo metodo utilizza i fabbisogni standard come parametro di riferimento per valutare l'efficienza del servizio e assicurare il miglioramento della qualità<sup>16</sup>.

Il documento elaborato in collaborazione con IFEL e SOSE fornisce ulteriori dettagli e linee guida pratiche per l'implementazione di questi principi da parte dei comuni, facilitando così la pianificazione finanziaria per il periodo 2022-2025. Anche se le tariffe della TARI sono già state stabilite, gli enti locali possono intervenire successivamente, tenendo conto dei fabbisogni standard identificati e delle indicazioni fornite dal Ministero e da ARERA.

Le risultanze dei fabbisogni standard non solo fungono da parametro obbligatorio per valutare il rispetto dei criteri regolatori, ma sono anche fondamentali per determinare il coefficiente di recupero di produttività e il limite alla crescita annuale delle entrate tariffarie. Questo approccio favorisce una maggiore trasparenza e responsabilità nella gestione del servizio rifiuti, garantendo al contempo un equo riparto dei costi tra i contribuenti.

Infine, il fabbisogno standard finale di ciascun comune dipende da una serie di variabili, tra cui il costo standard di riferimento e le quantità di rifiuti urbani gestite dal servizio. Questo approccio multifattoriale assicura un'analisi completa e accurata delle esigenze del servizio, consentendo agli enti locali di adottare decisioni informate e mirate alla sostenibilità ambientale ed economica.<sup>17</sup>

In base all'analisi svolta, emerge che gli adattamenti normativi in materia di Tassa sui Rifiuti in Italia non tengono adeguatamente

15 L'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) è un organismo indipendente, istituito con la legge 14 novembre 1995, n. 481 con il compito di tutelare gli interessi dei consumatori e di promuovere la concorrenza, l'efficienza e la diffusione di servizi con adeguati livelli di qualità, attraverso l'attività di regolazione e di controllo.

L'Autorità è un organo collegiale costituito dal Presidente e da quattro membri nominati con decreto del Presidente della Repubblica ed il cui mandato ha la durata di 7 anni. Tra le principali competenze vi è la regolazione dei settori di competenza, attraverso deliberazioni; l'aggiornamento trimestrale delle condizioni economiche di riferimento per i clienti che non hanno scelto il mercato libero; l'accrescimento dei livelli di tutela, di consapevolezza e l'informazione ai consumatori; l'attività di monitoraggio, vigilanza e controllo, nonché l'imposizione di sanzioni nei

confronti di venditori e distributori non adempienti alla regolazione.

L'Autorità ha inoltre avviato, fin dalla sua istituzione, un'intensa attività di collaborazione internazionale con i regolatori dei paesi europei ed extra europei, al fine di promuovere l'armonizzazione delle regole e l'integrazione dei mercati dell'energia dei paesi limitrofi e raggiungere gli obiettivi di effettivo ed efficace funzionamento del mercato nazionale.

16 Sul punto, RONCO S., *La "perdita di centro" della dimensione tributaria nella Tari tra interventi dell'Arera ed economia circolare*, in Riv. Telem. di Dir. Trib., fascicolo 6/2023, 665.

17 Sul punto, GUIDARA A., *Tassazione del turismo e tassazione dei rifiuti: interrelazioni tra tributi ambientali e possibile concorso della prima al finanziamento della gestione dei rifiuti*, in Riv. di Dir. Trib., fascicolo 6/2023, 628.

conto di criteri quantitativi e qualitativi. Attualmente, il sistema impositivo si basa principalmente sulla superficie degli immobili e sul loro utilizzo astratto, mancando di trasparenza nel collegamento tra costo del servizio e tassazione. La tassa rimane ancorata a una struttura desueta e non riflette appieno i principi ambientali fondamentali.<sup>18</sup> Anche le agevolazioni fiscali non sono orientate al sostegno dell'economia circolare e, in molti casi, finiscono per gravare sui contribuenti TARI senza necessariamente ridurre il costo del servizio o perseguire obiettivi ambientali. La TARI risulta eccessivamente legata alla dimensione dell'abitazione e al nucleo familiare<sup>19</sup>, senza una corretta correlazione con la quantità e la qualità del servizio effettivamente erogato. Questa mancanza di coordinamento tra politica fiscale e ambientale nella struttura della TARI evidenzia la necessità di rivedere il sistema impositivo per garantire una gestione più efficiente e sostenibile dei rifiuti.

---

18 Cfr. URICCHIO A. F., *La riforma dei tributi comunali*, in FERRI A., GALEONE P., AULENTA M., URICCHIO A. F. (a cura di), in *I Tributi comunali dentro e oltre la crisi*, Bari, 2021, 74.

19 Cfr. AULENTA M., *Spese fiscali negli enti locali*, in FERRI A., GALEONE P., AULENTA M., URICCHIO A. F. (a cura di), in *I Tributi comunali dentro e oltre la crisi*, Bari, 2021, 120.